

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Masseverwalter Dr. Ernst Goldsteiner, Rechtsanwalt, 2700 Wr. Neustadt, Wiener Straße 14-16, gegen den Bescheid des Finanzamtes X., betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt in der Rechtsform eines Einzelunternehmens ein Transportunternehmen. Der Gewinn bzw Verlust wird gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt.

Im Zuge einer Betriebspprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 wurde ua unter Tz 20 des Bp-Berichtes vom 19. September 2001 nachstehende Feststellung getroffen:

"Tz 20 Schottergrundstück:

*Am 26.9. 1988 wurde vom Bw und seiner Gattin ein Grundstück von einem Landwirt um S 339.850,00 (S 10,--/m<sup>2</sup>) gekauft, wobei am Kaufvertrag und der Abgabenerklärung neben dem Namen des Käufers Bw die Berufsbezeichnung Transportunternehmer angeführt ist. In der Folge wurden vom Bw umfangreiche Aktivitäten gesetzt, um dieses Grundstück für den Schotterabbau zu nutzen, und zwar:*

- Erstellung eines Abbau- und Rekultivierungsplanes
- Geohydrologisches Gutachten
- Technische Beschreibung

*Der Bw verfügt seit 1984 über Gewerbescheine der BH X. zur Sand- und Schottergewinnung sowie für Deichgräber.*

Im beim Finanzamt eingereichten Fragebogen vom 26. April 1984 anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebs wird von Bw als Gewerbeart oder Beruf angegeben:  
Transportunternehmung, Deichgräber, Schottergewinnung

In der Folge wurden vom Bw folgende Schritte zur Nutzung des Grundstückes zur Schottergewinnung gesetzt:

30.3. 1990 Ansuchen des Bw um baubehördliche Bewilligung für den Abbau einer Schottergrube unter Beilage der o.a. umfangreichen Unterlagen.

14.11.1990 Lokalaugenschein gemäß Bauordnung über das Ansuchen um Erteilung einer Baubewilligung (durchzuführender Schotterabbau, Trockenablagerung) mit genauer Festlegung, wie der Abbau und die anschließende Aufpflanzung zu erfolgen hat. Als Bauwerber ist der Bw angeführt.

28.11.1990 Bescheid des M. über die baubehördliche Bewilligung für den durchzuführenden Abbau einer Kiesgrube (Trockenbaggerung) lt. Ergebnis der Bauverhandlung vom 14.11.1990 unter Auflage der Erlegung einer Kautions von S 271.880—(Rechtskraft 8.1.1991). Der Bescheid ergeht an den Bw.

21.1.1991 Bescheid des M. zur Betriebsanlagengenehmigung Betrieb einer Kiesgrube durch Trockenbaggerung lt. Verhandlungsschrift vom 14.11.1990. Der Bescheid ergeht an den Bw.

19.3.1992 Nach zweimaliger Erinnerung durch den M. legte der Bw eine Bankgarantie der V-Bank über die Kautions iHv S 271.880,-- vor. Dieses Kreditinstitut ist die Hausbank der Firma des Bw.

1.4.1996 Bescheid des M. über die naturschutzrechtliche Bewilligung für den Abbau von Sand und Schotter in Übereinstimmung mit den vorgelegten Plänen und der technischen Beschreibung. Die bei diesem Bescheid anfallende Verwaltungsabgabe von S 4.000,-- wurde vom Bw auf dem Kto. 7520 Gebühren im Aufwand verbucht.

Im Zeitraum vom Kauf bis zum 1.9.1995 wurde das Grundstück an den Verkäufer Hr.A. verpachtet. Ein landwirtschaftlicher Betrieb des Bw hat nicht bestanden.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ist es erwiesen, dass das Grundstück für Zwecke der Schottergewinnung angeschafft wurde und somit notwendiges Betriebsvermögen darstellt. Der im zivilrechtlichen Eigentum der Ehegattin stehende Hälftenanteil des Bodenschatzes ist nach ständiger Rechtsprechung dem Bw als wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen, da er die tatsächliche Verfügungsgewalt über den Bodenschatz hatte.

Diese Zurechnung gründet sich auf folgende Fakten:

- 1.) die Ehegattin des Bw hat ihm die Zustimmung zum geplanten Vorhaben erteilt und er hatte somit die tatsächliche Verfügungsgewalt
- 2.) in weiterer Folge wurden die erforderlichen Bewilligungen von ihm eingeholt
- 3.) er ist als Bauwerber aufgetreten
- 4.) die entsprechenden Bewilligungsbescheide sind nur an den Bw ergangen
- 5.) die Zahlung der Verwaltungsabgabe erfolgte durch die Fa. des Bw.

Der Bw konnte somit als wirtschaftlicher Eigentümer über das Grundstück (samt Bodenschatz) verfügen.

Aus dem Gesamtbild der o.a. Verhältnisse ergibt sich, dass das Grundstück seit dessen Anschaffung notwendiges Betriebsvermögen darstellt. Vom Grund und Boden ist nur der zivilrechtliche Hälftenanteil des Bw in die Bilanz aufzunehmen, der Bodenschatz befindet sich jedoch gemäß den o.a. Erläuterungen zur Gänze im wirtschaftlichen Eigentum der Bw.

Bilanzen, in denen Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens nicht ausgewiesen sind, sind gemäß § 4 Abs 2 EStG 1988 zwingend zu berichtigen. Diese Bilanzberichtigung hat bis zur Wurzel des Fehlers zu erfolgen und wird aus verfahrensökonomischen Gründen in der Eröffnungsbilanz des ersten Prüfungsjahres (= 1.1.1996) vorgenommen.

Am 5.11. 1998 wurde das Grundstück samt dem enthaltenen Bodenschatz und der zugehörigen Abbaubewilligungen an die Fa. K. um S 4.757.900,00 verkauft. Dieser Verkauf wurde bisher steuerlich nicht berücksichtigt. Aus dem Kaufpreis für das Grundstück (S 140,--/m<sup>2</sup> bei sonst üblichen S 20,--/m<sup>2</sup> für nackten Grund und Boden), den sonstigen Rahmenbedingungen (Verkauf an ein Schotterabbauunternehmen) sowie den o.a. umfangreichen Erhebungen der Betriebsprüfung, ist ersichtlich, dass ein gesondertes Wirtschaftsgut Bodenschatz vorliegt. Der auf den Bodenschatz entfallende Veräußerungsgewinn fällt nicht unter die gemäß § 4 Abs 1 letzter Satz vorgesehene Nichtberücksichtigung und ist daher als betrieblicher Gewinn anzusetzen.

Aktivierung 1988 (50% des G+B)		169.925 Eröffnungsbilanzbericht. 1.1.1996		
	EB 1.1 1996	1996	1997	1998
Wert lt. HB	0,00	0,00	0,00	0,00
Wert lt. PB	169.925,00	169.925,00	169.925,00	0,00
Vermögensänderung	169.925,00	169.925,00	169.925,00	0,00
Vermögensänderung d. Vorjahres		-169.925,00	-169.925,00	-169.925,00
Erfolgsänderung		0,00	0,00	-169.925,00

Der den Grund und Boden betreffende Buchwert wird außerbilanziell wieder zugerechnet, da die Auswirkungen gemäß § 4 Abs 1 EStG nicht berücksichtigt sind.

Der Veräußerungserlös im Jahr 1998 von S 4.757.900,-- wurde bisher nicht als Erlös erfaßt. Der Veräußerungserlös ist lt. folgender Berechnung über Privatentnahmen dem Gewinn zuzurechnen, wobei der Anteil des Veräußerungserlöses, der auf den Grund und Boden fällt und daher gemäß § 4 Abs. 1 EStG nicht berücksichtigt ist, mit einem fremdüblichen Grundstückspreis von S 20,--/m<sup>2</sup> angenommen wird. Der Anteil des Veräußerungserlöses der auf den Grund und Boden entfällt beträgt daher S 679.700,--.

Berechnung des zu berücksichtigenden Veräußerungserlöses:

Veräußerungserlös gesamt	S 4.757.900	
50% des G+B Anteiles (betrifft Gattin des Bw)	S -339.850	
Veräußerungserlös Bw	S 4.418.050	als Privatentnahme dem Gewinn zuzurechnen

Der darin enthaltene G+B-Anteil des Bw iHv S 339.850,-- wird außerbilanziell abgerechnet."

Das Finanzamt schloss sich den oa Feststellungen der Betriebsprüfung an. Mit Bescheid vom 12. September 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 5.325.585,00 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 26. November 2001 erhob der damalige steuerliche Vertreter des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Berufung ausschließlich gegen den steuerpflichtigen Veräußerungserlös des Schottergrundstückes (s. BP-Bericht Tz 20) richten würde.

In den Ausführungen des Betriebsprüfers sei durch das Zusammensuchen von Mosaiksteinchen versucht worden das Schottergrundstück als notwendiges Betriebsvermögen darzustellen.

Tatsache sei,

- dass der Bw und seine Frau dieses Ackergrundstück von Verwandten des Bw im Jahr 1988 gekauft habe,
- dass dieses Ackergrundstück von der Bewertungsstelle als landwirtschaftliches Grundvermögen bewertet worden sei,
- dass der Bw erst nach Zustimmung der Grundverkehrskommission diesen Acker erwerben konnte,
- dass der Bw nie die Absicht gehabt habe, selbst Schotter abzubauen und dies auch tatsächlich nie getan habe.

Die (nachträgliche) Beurteilung durch die Betriebsprüfung als notwendiges Betriebsvermögen würde sich selbst ad absurdum führen, wenn – ohne tatsächlicher Nutzung – das Betriebsvermögen wieder verkauft werden würde, könne etwas betriebsnotwendig sein, was über 10 Jahre ungenutzt geblieben sei und schlussendlich verkauft worden sei.

Unabhängig von den obigen Einwänden werde auch auf die EStR 2000 zu den §§ 4 und 5 EStG, Rz 574ff verwiesen, wonach ohne Vereinbarung über eine Entgeltzahlung bei einer im Miteigentum stehenden Liegenschaft immer nur Betriebsvermögen bis maximal zur Miteigentumsquote vorliegen könne.

Abschließend ersuchte der damalige steuerliche Vertreter des Bw der Berufung stattzugeben und den von der Betriebsprüfung als steuerpflichtig angesetzten Veräußerungserlös in Höhe von S 4.418.050,00 bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinnes wegzulassen.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2001 nahm der Betriebsprüfer zu der oa Berufung wie folgt Stellung:

Die Berufung würde sich gegen den steuerpflichtigen Veräußerungserlös des Schottergrundstückes (lt. Bp-Bericht Tz 20) unter Anführung folgender Argumente richten:

- a) Kauf des Ackergrundstückes durch den Bw und seine Gattin von Verwandten des Bw
- b) Bewertung als landwirtschaftliches Grundvermögen
- c) Erwerb habe erst nach Zustimmung der Grundverkehrskommission erfolgen können
- d) keine Absicht des Bw selbst Schotter abzubauen und tatsächlich sei nicht abgebaut worden
- e) Verkauf ohne vorhergehende Nutzung

f) Miteigentum der Ehegatten, daher nur Betriebsvermögen bis maximal zur Miteigentumsquote.

Diesen Ausführungen wurde von Seiten des Prüfers entgegengehalten:

ad a) Das verwandtschaftliche Verhältnis zum Verkäufer sei für die Beurteilung als Betriebsvermögen nicht von Bedeutung und sei anscheinend nur informativ angeführt worden.

ad b) Die Bewertung durch die Bewertungsstelle sei ohne Information über das Fehlen eines landwirtschaftlichen Betriebes und ohne Wissen über die umfangreichen Schotternutzungsvorbereitungen erfolgt. Eine Bindung für die Beurteilung als Betriebsvermögen sei nicht gegeben.

ad c) Für den Erwerb des Grundstückes sei die Zustimmung der Grundverkehrskommission erforderlich gewesen. Dieser Umstand stehe aber den umfangreichen Planungsarbeiten für den Schotterabbau sowie einem tatsächlichen Schotterabbau nicht entgegen. Dieser Punkt habe daher für die Beurteilung als Betriebsvermögen keine Bedeutung.

ad d) Dass der Bw nie die Absicht gehabt habe selbst Schotter abzubauen, werde als Behauptung in den Raum gestellt. Objektiv würden jedoch die im Bp-Bericht angeführten umfangreichen vorbereitenden Planungsarbeiten, Ansuchen um baubehördliche Bewilligung, Betriebsanlagengenehmigung und naturschutzrechtliche Bewilligung, die dann auch zu den entsprechenden Bewilligungen geführt haben, dagegen sprechen. Diese hätten erhebliche Kosten verursacht, die man ohne Absicht der Schotternutzung nicht auf sich genommen hätte. Tatsache sei überdies, dass der Bw über Gewerbescheine zur Sand- und Schottergewinnung sowie für Deichgräber verfügen würde und als Gewerbeart dem Finanzamt Transportunternehmung, Deichgräber, Schottergewinnung bekanntgegeben habe.

ad e) Gemäß ständiger Rechtsprechung stehe auch die vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes nicht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen entgegen.

ad f) Der im Hälfteneigentum des Bw und seiner Gattin befindliche Grund und Boden sei von der Betriebsprüfung nur im Ausmaß der Miteigentumsquote des Bw (50%) ins Betriebsvermögen aufgenommen worden. Der Bodenschatz würde zur Gänze Betriebsvermögen des Bw darstellen, da dieser als wirtschaftlicher Eigentümer über den Bodenschatz verfügen könne. Die Ansuchen für den Schotterabbau und die Genehmigungen dazu seien durch bzw. für den Bw erfolgt.

Zusammenfassung:

Da in der Berufung kein neuer Sachverhalt vorgebracht worden sei, sondern nur die bereits im Prüfungsverfahren vorgebrachten und von der Betriebsprüfung gewürdigten Argumente angeführt worden seien, werde unter Hinweis auf

- die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.6.2001

- den ausführlichen Bp-Bericht sowie
- die oben angeführten ergänzenden Ausführungen angeregt, die Berufung in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt:

*"Die Berufung richtet sich gegen den steuerpflichtigen Veräußerungserlös des Schottergrundstückes (lt Bp-Bericht Tz 20) unter Anführung folgender Argumente:*

- a) Kauf des Ackergrundstückes durch den Bw und seine Frau von Verwandten des Bw*
- b) Bewertung als landwirtschaftliches Grundvermögen*
- c) Erwerb durfte erst nach Zustimmung der Grundverkehrskommission erfolgen*
- d) keine Absicht des Bw selbst Schotter abzubauen und tatsächlich nicht abgebaut*
- e) Verkauf ohne vorhergehende Nutzung*
- f) Miteigentum der Ehegatten, daher nur Betriebsvermögen bis maximal zur Miteigentumsquote*

*zu a) Das verwandtschaftliche Verhältnis zum Verkäufer ist für die Beurteilung als Betriebsvermögen nicht von Bedeutung und ist anscheinend nur informativ angeführt.*

*Zu b) Die Bewertung durch die Bewertungsstelle erfolgte ohne Information über das Fehlen eines landwirtschaftlichen Betriebes und ohne Wissen über die umfangreichen Schotternutzungsvorbereitungen. Eine Bindung für die Beurteilung als Betriebsvermögen ist nicht gegeben.*

*Zu c) Für den Erwerb des Grundstückes war die Zustimmung der Grundverkehrskommission erforderlich. Dieser Umstand steht aber den umfangreichen Planungsarbeiten für den Schotterabbau sowie einem tatsächlichen Schotterabbau nicht entgegen. Dieser Punkt hat daher für die Beurteilung als Betriebsvermögen keine Bedeutung.*

*Zu d) Dass der Bw nie die Ansicht hatte, selbst Schotter abzubauen, wird als Behauptung in den Raum gestellt. Objektiv dagegen sprechen jedoch die im Bp-Bericht angeführten umfangreichen vorbereitenden Planungsarbeiten, Ansuchen um baubehördliche Bewilligung, Betriebsanlagengenehmigung und naturschutzrechtliche Bewilligung, die dann auch zu den entsprechenden Bewilligungen geführt haben. Diese haben erhebliche Kosten verursacht, die man ohne Absicht der Schotternutzung nicht auf sich genommen hätte. Tatsache ist überdies, dass der Bw über Gewerbescheine zur Sand- und Schottergewinnung sowie für Deichgräber verfügt und als Gewerbeart dem Finanzamt Transportunternehmung, Deichgräber, Schottergewinnung bekanntgegeben hat.*

*Zu e) Gemäß ständiger Rechtsprechung steht auch die vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes nicht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen entgegen.*

*Zu f) Der im Hälfteneigentum der Ehegatten befindliche Grund und Boden wurde von der Betriebsprüfung nur im Ausmaß der Miteigentumsquote des Bw (50%) ins Betriebsvermögen aufgenommen. Der Bodenschatz stellt jedoch zur Gänze Betriebsvermögen des Bw dar, da dieser als wirtschaftlicher Eigentümer über den Bodenschatz verfügen konnte. Die Ansuchen für den Schotterabbau und die Genehmigung dazu erfolgten nur durch bzw für den Bw.*

*Da in der Berufung kein neuer Sachverhalt vorgebracht wurde, sondern nur die bereits im Prüfungsverfahren vorgebrachten und von der Betriebsprüfung gewürdigten Argumente angeführt wurden, war die Berufung in allen Punkten abzuweisen."*

Mit Eingabe vom 4. Februar 2002 stellte der damalige steuerliche Vertreter des Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweite Instanz

und beantragte zugleich über die Berufung eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO anzusetzen.

Mit Eingabe vom 14. Februar 2002 stellte der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Bw innerhalb offener Frist einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 durch die Abgabenbehörde zweite Instanz und beantragte zugleich über die Berufung eine mündliche Verhandlung anzusetzen.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2004 teilte der Masseverwalter des Bw Folgendes mit:

*"Das Unternehmen ist seit Konkurseröffnung den 15. Jänner 2003 geschlossen. Ich darf ersuchen mit Schätzung die bezughabenden Steuern zu ermitteln. Zur Ausschüttung einer Konkursquote wird es nach derzeitigem Aktenstand voraussichtlich nicht kommen."*

Festzuhalten ist, dass laut Schreiben der Wirtschaftskammer Niederösterreich jeweils datiert vom 15.10. 2004 die Gewerbeberechtigungen für Vermieten von KFZ ohne Beistellung eines Lenkers, Handelsgewerbe gemäß § 103 Abs 1 lit B Ziffer 25 GewO 1973, eingeschr. auf den Großhandel, Deichgräber, Sand- und Schottergewinnung, Beförderung von Gütern mit KFZ im Fernverkehr mit 23 KFZ und Handelsagenten gem. § 103 Abs 1 lit B Ziffer 24 GewO ab 15. Jänner 2003 ruhend gemeldet wurden (s. Dauerbelege E-Akt).

Im beim Finanzamt eingereichten Fragebogen vom 26. 4. 1984 anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ist vom Bw als Gewerbeart oder Beruf angegeben worden:

"Transportunternehmung, Deichgräber, Schottergewinnung"

Festzuhalten ist weiters, dass seitens des Bw keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angesetzt worden sind.

Punkt 1 des Kaufvertrages vom 26.9.1988 lautet (s. Arbg. Teil 2/S 202):

*"Fr.B. und Hr.A. verkaufen und übergeben an den Bw und seine Ehegattin und diese kaufen und übernehmen von ersteren je zur Hälfte aus dem Gutsbestand der Fr.B. zu 5/8 und dem Hr.A. zu 3/8 gehörigen EZ.1 das Grundstück 2. mit einem unverbürgten Katasterausmaß von 33.985 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von 10,-- pro m<sup>2</sup>, somit um S 339.850,--".*

Mit Schreiben vom 10.11.1995 an das M. ersuchte der Bw um Verlängerung der gewerbebehördlichen Genehmigung für die Errichtung einer Kiesgrube und begründete sein Ansuchen damit, dass die Prognosen für die Bauwirtschaft für das kommende Jahr sehr schlecht seien und auch die Nachfrage im Rohstoffbereich stark sinken würde. Um auch weiterhin eine verantwortungsvolle Unternehmerpolitik zu betreiben, würde der Bw die Errichtung des Bauvorhabens erst im Herbst 1997 beabsichtigen (s. Arbg. Bd. 2 S 277).

Festzuhalten ist weiters, dass das gegenständliche Grundstück an Hr.A. bis 1. September 1995 verpachtet war.

Mit Eingabe (Fax) vom 11. Mai 2005 wurde der vom Masseverwalter gestellte Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Es wird von nachstehendem Sachverhalt ausgegangen:

Im beim Finanzamt eingereichten Fragebogen vom 26. 4. 1984 anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ist vom Bw als Gewerbeart oder Beruf angegeben worden:

*"Transportunternehmung, Deichgräber, Schottergewinnung"*. Der Bw verfügt seit dem Jahr 1984 über Gewerbescheine der BH zur Sand- und Schottergewinnung sowie für Deichgräber.

Mit Kaufvertrag vom 26. 9. 1988 erwarb der Bw gemeinsam mit seiner Gattin (je 50 %) ein bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück von einem Landwirt um S 339.850,00 (S 10,00/m<sup>2</sup>).

Den Erhebungen der Betriebsprüfung folgend wurden sodann vom Bw umfangreiche Aktivitäten gesetzt um das Grundstück für den Schotterabbau zu nutzen und zwar:

- Erstellung eines Abbau- und Rekultivierungsplanes
- Geohydrologisches Gutachten
- Technische Beschreibung.

Darüberhinaus wurden vom Bw folgende Schritte zur Nutzung des Grundstückes zur Schottergewinnung gesetzt:

14.11.1990 Lokalaugenschein gemäß Bauordnung über das Ansuchen um Erteilung einer Baubewilligung (durchzuführender Schotterabbau, Trockenablagerung) mit genauer Festlegung, wie der Abbau und die anschließende Aufpflanzung zu erfolgen hat. Als Bauwerber ist der Bw angeführt.

28.11.1990 Bescheid des M. über die baubehördliche Bewilligung für den durchzuführenden Abbau einer Kiesgrube (Trockenbaggerung) lt. Ergebnis der Bauverhandlung vom 14.11.1990 unter Auflage der Erlegung einer Kaution von S 271.880—(Rechtskraft 8.1.1991). Der Bescheid ergeht an den Bw.

21.1.1991 Bescheid des M. zur Betriebsanlagengenehmigung Betrieb einer Kiesgrube durch Trockenbaggerung lt. Verhandlungsschrift vom 14.11.1990. Der Bescheid ergeht an den Bw.

19.3.1992 Nach zweimaliger Erinnerung durch den M. legte der Bw eine Bankgarantie der V-Bank über die Kaution iHv S 271.880,-- vor. Dieses Kreditinstitut ist die Hausbank der Firma des Bw.

1.4.1996 Bescheid des M. über die naturschutzrechtliche Bewilligung für den Abbau von Sand und Schotter in Übereinstimmung mit den vorgelegten Plänen und der technischen Beschreibung. Die bei diesem Bescheid anfallende Verwaltungsabgabe von S 4.000,-- wurde vom Bw auf dem Kto. 7520 Gebühren im Aufwand verbucht.

Im Zeitraum vom Kauf bis zum 1.9.1995 wurde das Grundstück an den Verkäufer Hr.A. verpachtet. Ein landwirtschaftlicher Betrieb des Bw hat nicht bestanden.

Am 5. November 1998 wurde das Grundstück samt dem enthaltenen Bodenschatz und der zugehörigen Abbaubewilligung an die Fa. K. um S 4.757.900,00 (140,00/m<sup>2</sup>) verkauft.

Strittig ist, ob

- 1.) das Grundstück, welches ursprünglich landwirtschaftlich genutzt wurde (bis 1995 auch verpachtet war) und durch Vorbereitungshandlungen des Bw zur Schottergewinnung verwendet werden soll, notwendiges Betriebsvermögen des Bw darstellt und
- 2.) der Veräußerungserlös im Jahr 1998 in Höhe von S 4.757.900,00 steuerlich zu erfassen ist.

Unstrittig ist, die Berechnung des Veräußerungserlöses durch die Betriebsprüfung.

Rechtliche Ausführungen:

Nur notwendiges Betriebsvermögen kann in die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG einbezogen werden (vgl zB VwGH 13.9.1988, 88/14/0072, 24.1.1996, 93/13/0004; 22.10.1997, 93/13/0267; 19.11.1998, 96/15/0051).

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (VwGH 31.10.1974, 1724/72, 1975, 50; vgl. auch VwGH 12.12.1995, 94/14/0091, 1996, 303; BFH, BStBl 1976 II 179).

Maßgebend für die Zuordnung sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung; subjektive Momente, wie zB der Anschaffungsgrund sind für die Qualifikation nicht entscheidend (VwGH 10.10. 1978, 195/78, 25.2.1997, 96/14/0022, 23.1.2002, 98/13/0213). Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; daran fehlt es, wenn der Einsatz im Betrieb als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist (VwGH 22.10.1997, 93/13/0267, 20.2.1998, 96/15/0192); es muss feststehen, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. Die bloße Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, begründet nicht die Eigenschaft als Betriebsvermögen, wenn die Absicht nicht nach außen zum Ausdruck kommt (VwGH 25.10.1994, 94/14/0115; 25.11.1997, 93/14/0159).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören nicht nur Wirtschaftsgüter, die dem Betriebszweck dienen; es genügt, dass das Wirtschaftsgut dem Betrieb dient. Notwendiges Betriebsvermögen bedeutet nicht, dass das Wirtschaftsgut für den Betrieb notwendig (unentbehrlich) ist, es muss keine wesentliche Grundlage des Betriebes sein (s. Doralt, EStG 4, § 4 Tz 47).

Auch wenn es dem Unternehmer überlassen ist, welche betrieblichen Mittel und Einrichtungen er einsetzt, so können einem Betrieb doch nur Gegenstände dienstbar gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern sind nicht betriebswirtschaftliche, sondern bloß steuerliche Gesichtspunkte entscheidend (VwGH 27.1 1998, 93/14/0166).

Notwendiges Betriebsvermögen ist in die Steuerbilanz aufzunehmen. Ein Wirtschaftsgut, das nicht ins Betriebsvermögen aufgenommen wurde, verliert nicht die Eigenschaft des notwendigen Betriebsvermögens.

Die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens ist zur Gänze steuerpflichtig.

Die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, stellt einen inneren Vorgang (Willensentschluss) dar, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass die Absicht besteht ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen (VwGH 21.6.1994, 93/14/0217). Vielmehr muss diese Absicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung eines Wirtschaftsgutes führen (VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Wenn der damalige steuerliche Vertreter des Bw daher in der Berufung vorbringt, dass der Bw niemals die Absicht gehabt habe, selbst Schotter abzubauen und dies auch tatsächlich nie getan habe, dann muss dem entgegengehalten werden, dass der Bw jedoch alle notwendigen Schritte (z.B. Erstellung eines Abbau- und Rekultivierungsplanes, Geohydrologisches Gutachten, technische Beschreibung) zur Nutzung des Grundstückes zur Schottergewinnung gesetzt hat. Zudem hat der Bw selbst um baubehördliche Bewilligung für den Abbau einer Schottergrube, Betriebsanlagengenehmigung und naturschutzrechtliche Bewilligung angesucht. Diese vorbereitenden Arbeiten sind mit erheblichen Kosten verbunden gewesen, die jemand ohne die zukünftige Absicht der Schotternutzung nicht auf sich genommen hätte.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass aus dem Gesamtbild der obigen Handlungen des Bw es sich nach Meinung des UFS ergibt, dass das streitgegenständliche Grundstück seit dessen Anschaffung notwendiges Betriebsvermögen des Bw darstellt, da Wirtschaftsgüter, die ihrer objektiven Beschaffenheit nach dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen, dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind.

Wenn der damalige steuerliche Vertreter des Bw in der Berufung vorbringt, dass der Bw "*nie die Absicht hatte, selbst Schotter abzubauen und dies auch tatsächlich nie getan hat*", dann muss dem entgegengehalten werden, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, wenn jemand umfangreiche vorbereitende Planungsarbeiten vornimmt, Ansuchen um baubehördliche Bewilligung, Betriebsanlagengenehmigung und naturschutzrechtliche Bewilligung stellt, die dann auch zu den entsprechenden Bewilligungen geführt haben und

auch erhebliche Kosten und Zeit verursacht haben, ohne die Absicht der Schottergewinnung im Auge zu haben.

Wie bereits ausgeführt stellt die Absicht, ein Wirtschaftsgut zu nutzen einen inneren Vorgang dar, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Diese Absicht muss innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlich betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsgutes führen.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass zwar seit dem Erwerb des – ursprünglich landwirtschaftlich genutzten – Grundstückes im Jahr 1988 bis zur Veräußerung des Grundstückes samt dem enthaltenen Bodenschatzes und der zugehörigen Abbau-bewilligung an die Fa. K. (Schotterabbauunternehmen) im Jahr 1998 10 Jahre vergangen sind, doch in dieser Zeit sind laufend Handlungen des Bw (Erstellung von Gutachten, Einholung behördlicher Bewilligungen, usw) gesetzt worden aus denen sehr wohl erkennbar ist, dass der Bw dieses Grundstück tatsächlich betrieblich nutzen wollte. Aus den vom Bw gesetzten Handlungen ist ersichtlich, dass der Bw ernsthaft darum bemüht war, das aus betrieblichen Gründen augenblicklich nicht betrieblich verwendbare Grundstück sobald als möglich einer betrieblichen Nutzung zuzuführen. Dass dies nicht verwirklicht wurde, hat jedoch nach Ansicht des UFS keinen Einfluss auf die Qualifikation des Grundstückes als notwendiges Betriebsvermögen.

Bei der vom Finanzamt gewählten Ansicht ist es unerheblich, ob ein einheitlicher Betrieb mit dem Transportgewerbe des Bw vorliegt oder nicht (zu dieser Frage vgl. *Doralt, Tz 24ff zu § 4 EStG*), weil es für die Höhe der Einkünfte egal ist, ob die Ergebnisse entweder innerhalb des einheitlichen Transport- und Abbaubetriebes zusammengezählt werden oder die Ergebnisse beider Betriebe bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusammengezählt werden. Die Frage, ob eine Schottergrube notwendiges Betriebsvermögen bei einem Transportunternehmer und Deichgräber darstellen kann, stellt sich somit nicht: Wenn der Schotterabbau, den der Bw laut Ansicht des Finanzamtes geplant hat, zu wenig mit der unstrittigen betrieblichen Tätigkeit des Bw zusammengehängt hätte, wäre der Schotterabbau eben ein eigenständiger Betrieb im steuerlichen Sinn gewesen.

Nach § 24 Abs 1 lit d BAO werden "Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt", diesem zugerechnet (wirtschaftliches Eigentum); das wirtschaftliche Eigentum gilt als Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (s. *Doralt, EStG 1988, § 2 Tz 110*).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer (zB VwGH 18.12.1997, 96/15/0151). Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein

anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann" (VwGH 18.5.1995, 93/15/0095).

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass der Bw als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, der über das Grundstück (samt Bodenschatz) verfügen konnte. Dies aus nachstehenden Gründen:

- der Bw von seiner Gattin - die zu 50% Miteigentümerin des gegenständlichen Grundstückes ist - die Zustimmung zum geplanten Vorhaben hatte und er somit die tatsächliche Verfügungsgewalt hatte;
- der Bw selbst die erforderlichen Bewilligungen eingeholt hat (wie bereits oa ausführlich dargestellt worden ist);
- der Bw als Bauwerber aufgetreten ist;
- die entsprechenden Bewilligungsbescheide an den Bw ergangen sind;
- die Zahlung der Verwaltungsabgabe durch den Bw erfolgt ist.

Der Bw konnte somit als wirtschaftlicher Eigentümer über das Grundstück (samt Bodenschatz) verfügen.

Der im zivilrechtlichen Eigentum der Ehegattin des Bw stehende Hälftenanteil des Bodenschatzes ist dem Bw als wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen, da er die tatsächliche Verfügungsgewalt über den Bodenschatz hatte.

Der Bodenschatz ist daher zur Gänze – aufgrund der oa Fakten - im wirtschaftlichen Eigentum des Bw. Vom Grund und Boden ist nur der zivilrechtliche Hälftenanteil des Bw in die Bilanz aufzunehmen.

§ 4 Abs 1 letzter Satz lautet:

*"Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen."*

§ 4 Abs 1 Gewinnermittler haben zwar Grund und Boden in die Bilanz aufzunehmen, sein Wert darf jedoch bei der Gewinnermittlung keinen Niederschlag finden (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 16.7.1).

Nur der nackte Grund und Boden, nicht aber bewertungsfähige Wirtschaftsgüter unter dem Grund und Boden (Bodenschätze, Sandvorkommen, Schottervorkommen) und auch nicht

solche auf (über) dem Grund und Boden bleiben beim § 4 Abs. 1 Gewinnermittler außer Ansatz.

Im Falle einer Grundstücksveräußerung ist ein Gewinn (Verlust) aus der Veräußerung der Vorkommen (unabhängig davon, ob sie bilanziert wurden oder nicht) steuerlich zu erfassen, wenn er im Rahmen der ersten drei Einkunftsarten anfiel, während ein Gewinn (Verlust) aus der Veräußerung des nackten Grund und Boden beim § 4 Abs. 1 Gewinnermittler eben außer Ansatz bleibt.

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

*"Der Steuerpflichtige muss die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen."*

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, da der Bw als wirtschaftlicher Eigentümer über das Grundstück (samt Bodenschatz) verfügen konnte und dieses aufgrund dem Gesamtbild der Verhältnisse seit dessen Anschaffung notwendiges Betriebsvermögen darstellt, da es als solches nicht in der Bilanz des Bw ausgewiesen ist, hat eine Bilanzberichtigung bis zur Wurzel des Fehlers zu erfolgen. Im Zuge der Betriebsprüfung ist daher in der Eröffnungsbilanz des ersten Prüfungsjahres (= 1.1.1996) – aus verfahrensökonomischen Gründen - eine Bilanzberichtigung vorzunehmen.

Da aufgrund der oa Ausführungen das Grundstück (samt Bodenschatz) notwendiges Betriebsvermögen darstellt ist daher auch der Verkauf des Grundstückes samt dem enthaltenen Bodenschatz und der zugehörigen Abbaubewilligung an die Fa. K. um S 4.757.900,00 steuerlich zu erfassen.

Da der Bodenschatz aufgrund der oa Ausführungen ein gesondertes Wirtschaftsgut darstellt ist der auf den Bodenschatz entfallende Veräußerungsgewinn, da er nicht unter die gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz vorgesehene Nichtberücksichtigung fällt, als betrieblicher Gewinn anzusetzen. Der den Grund und Boden betreffende Buchwert ist außerbilanziell wieder zuzurechnen, da die Auswirkungen gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen sind.

Der Berechnung der Betriebsprüfung folgend wird der Veräußerungserlös im Streitjahr den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet, wobei der Anteil des Veräußerungserlöses, der auf den Grund und Boden entfällt und daher gem. § 4 Abs. 1 EStG nicht zu berücksichtigen ist, mit einem fremdüblichen Grundstückspreis von S 20,00/m<sup>2</sup> angenommen wird. Der Anteil des Veräußerungserlöses der auf den Grund und Boden entfällt beträgt daher S 679.700,00, wobei nur 50% des Anteiles für Grund und Boden (betrifft die Gattin des Bw) zum Abzug kommen.

Diese Berechnungen sind vom Bw der Höhe nach nicht beeinsprucht worden; es sind auch im Berufungsverfahren keine Zweifel an der Plausibilität der Eingangswerte aufgetreten.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an FA X. zu St. Nr. Y..

Wien, am 18. Mai 2005